

Comitato scientifico:

Simone ALECCI (Magistrato) - Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro BOVE (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLOTTI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Mirella DELIA (Magistrato) - Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPAIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Roberto MARTINO (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca PROIETTI (Magistrato) - Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) - Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

FRODI CAROSELLO

COME DIFENDERE IL CONTRIBUENTE

Articolo di **Maurizio VILLANI**

La tematica sia della detraibilità dell'IVA, sia della deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente) o per operazioni comunque iscritte in un meccanismo negoziale attuato allo scopo di frodare il fisco (comunemente dette "frodi carosello"), è stata oggetto di numerose, anche recentissime, pronunce della Corte di Cassazione (emesse, doverosamente, anche alla luce di varie sentenze della Corte di Giustizia in tema di IVA), i cui principi attinenti essenzialmente al problema di cosa deve essere provato e da chi,

ciò dell'oggetto della prova e della distribuzione del relativo onere tra fisco e contribuente, è utile in questa sede riepilogare e, ove occorra, precisare.

Va premesso che la fattura (di regola, salva l'ipotesi di contabilità inattendibile) è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince dall'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti, tra i quali l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo dell'operazione (cfr. art. 226 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) (tra le altre, Cass. nn. 15395 del 2008, 9108 del 2012).

Ne deriva, in generale, che una regolare fattura, lasciando presumere la verità di quanto in essa rappresentato, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA o alla deduzione del costo indicato.

A fronte, quindi, della esibizione di una tale fattura, spetta sempre all'Ufficio fiscale dimostrare il difetto delle condizioni per la detrazione o la deduzione.

E' superfluo precisare, trattandosi di principi generali in tema di prova, che questa può ben consistere in presunzioni semplici, poiché la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 2012, cit.).

Nel caso in cui l'Ufficio fiscale ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera") e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Quest'ultima prova non potrà consistere, però, per quanto detto sopra, nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione

della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. nn. 15228 del 2001, 12802 del 2011).

E' poi evidente che, in caso di accertata assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente (il quale sa bene se una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi l'ha effettivamente ricevuta o meno).

Principi più articolati trovano applicazione in relazione al caso in cui l'Amministrazione contesti che la fatturazione attenga **ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, cioè che la fattura sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata (e della quale il cessionario o il committente è stato realmente destinatario).**

Per quanto riguarda l'IVA, anche in questo caso essa, in linea di principio, non è detraibile.

L'imposta è stata, infatti, versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta: non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti.

Il versamento dell'iva ad un soggetto che non sia la genuina controparte aprendo la strada ad un indebito recupero dell'imposta è, quindi, evento dirompente, nell'ambito del complessivo sistema IVA, essendo questo finalizzato a che l'imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili, perché lo compensi con l'imposta, a sua volta, corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi (tra le altre, Cass. nn. 5719 del 2007, 29467 del 2008, 23987 del 2009, 735 e 4750 del 2010, 8132 del 2011, 7672 e 15741 del 2012).

In relazione, invece, al tema delle fatture per operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, sorge, tuttavia, l'esigenza della tutela

della buona fede del contribuente, anche in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In particolare, il giudice comunitario ha ripetutamente affermato i seguenti principi:

- a) il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni;
- b) il sistema comune dell'IVA garantisce **la perfetta neutralità** dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA;
- c) è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario;
- d) peraltro, dalla formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 emerge che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni o servizi siano forniti da un altro soggetto passivo;
- e) la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112; i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione, e pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente;
- f) **un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si**

iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle;

- g) ne consegue che è possibile negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni;**
- h) non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA; infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario;**
- i) l'amministrazione tributaria non può, d'altra parte, esigere in maniera generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo,**

che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo;

l) di conseguenza, dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni (cfr. sentenze 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, Mahagében e Dóvid, C-80/11 e C-142/11; 6 settembre 2012, Tóth, C- 324/11; 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C-642/11).

In applicazione della citata giurisprudenza, la Corte di Cassazione - Sez. Tributaria -, soprattutto con le sentenze n. 24426 del 30/10/2013 e n. 2609 del 10/02/2016, ha avuto occasione di affermare che spetta, in primo luogo, all'Amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, provare, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; **ove l'Amministrazione abbia assolto a tale onere probatorio, passa poi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 2012).**

Deve, al riguardo, precisarsi che, quanto meno nella ipotesi più semplice e

comune **di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente di tipo triangolare**, caratterizzata dalla interposizione di un soggetto italiano fittizio nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale cedente) ed un altro soggetto italiano (reale acquirente), il detto onere probatorio dell'Amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta; con la conseguenza che, in tal caso, sarà poi il contribuente a dover provare ipotesi poco verosimile, ma in assoluto da non potersi escludere di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri (da ult., Cass. n. 6229 del 2013).

Resta, infine, il fenomeno genericamente noto come **"frode carosello"**: con tale definizione si intende indicare, più propriamente, una combinazione fraudolenta posta in essere per far sì che una stessa operazione, mediante strumentali interposizioni anche di cosiddette società filtro, passi attraverso una catena di soggetti che si avvalgono in vario modo del mancato versamento dell'IVA da parte di un cedente (e potendo anche avvenire che l'ultimo cessionario, anziché immettere il bene sul mercato, lo rivenda a sua volta al primo cedente).

Nella frode carosello, quindi, possono riscontrarsi, nei vari passaggi, sia fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti sia fatturazioni per operazioni solo soggettivamente inesistenti.

E può anche accadere che un singolo operatore, che abbia realmente acquistato la merce da un fornitore formalmente effettivo, sia inconsapevole di essere stato inserito in un circuito fraudolento ideato da altri. Spetterà pertanto all'Amministrazione, in base ai principi sopra enunciati, l'onere di provare gli elementi di fatto che concretizzano la frode, nonché la

partecipazione ad essa, o la consapevolezza di essa, da parte del contribuente (Cass. nn. 10414 del 2011, 15741 del 2012, 6229 del 2013).

Un discorso distinto occorre svolgere, limitatamente alle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una frode carosello), per quanto concerne la deducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito in legge 26 aprile 2012, n. 44), ha, infatti, sostituito il comma 4 bis dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 nei seguenti termini:

«Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi».

Il comma 3 dello stesso art. 8 ha poi stabilito, per quanto qui interessa, che le disposizioni di cui al citato comma 1 <<si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n.

537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore» dello stesso comma 1, «ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi».

Sul tema la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - ha già avuto occasione di rilevare, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni; ferma restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

Va, pertanto, ribadito il principio di diritto in virtù del quale, in tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. in legge n. 44 del 2012), sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato), anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. n. 10167 del 2012, seguita da Cass. n. 3258 del 2013).

Il profilo afferente all'inerenza all'attività di impresa del costo sostenuto per la conclusione dell'operazione soggettivamente inesistente che imporrebbe, come si è ricordato, di diversificare anche in caso di consapevole partecipazione del contribuente al meccanismo fraudatorio la rilevanza della sua condotta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (13803/14), è noto, secondo lo stabile indirizzo interpretativo che la Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - ha messo a punto in riferimento alla norma citata (25775/14; 13803/14; 24426/13), che, **qualora sia contestata la inesistenza soggettiva dell'operazione, mentre è onere dell'amministrazione finanziaria provare, anche in via presuntiva, ex art. 2727 cod. civ., l'interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale realizzata a monte dell'operazione, eventualmente da altri soggetti, nonché la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa, compete viceversa al contribuente provare la corrispondenza anche soggettiva della operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.**